

Audience publique du 28 avril 2010

Recours formé par
Madame ..., ...,
ainsi que par Madame ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26005 du rôle et déposée en date du 21 août 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître André Elvinger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., veuve de Monsieur ... demeurant à ..., ..., et de Madame ..., épouse de Monsieur ..., demeurant à ..., ..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 mai 2009 ayant rejeté la réclamation introduite le 27 avril 1987 par Maître André Elvinger au nom de Mesdames ..., veuve ..., ..., épouse ... et ..., épouse ..., contre les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 1975 à 1980, ainsi que les bulletins de la valeur unitaire du capital d'exploitation au 1^{er} janvier 1977 et au 1^{er} janvier 1979, tous émis tant à leurs égards qu'à celui des autres héritiers en date du 6 février 1987, au nom de la succession du sieur ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître André Elvinger le 14 janvier 2010 pour compte des demandereses ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 février 2010 ;

Vu l'ordonnance du 1^{er} mars 2010 accordant aux parties la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître André Elvinger le 4 mars 2010 pour compte des demandereses ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître André Elvinger et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 avril 2010.

Des bulletins d'impôt d'établissement des revenus en commun ainsi que les bulletins de la valeur unitaire du capital d'exploitation des années 1975 à 1980 furent émis en date des 13 novembre 1980 et 30 juillet 1981 à l'adresse de la « *Firme ...* » et encore « *Firme ... , la succession, société de fait, c/o Madame ..., ..., ..., L-...* ».

Contre ces bulletins, Mesdames ..., veuve ..., ..., épouse ... et ..., épouse ... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, lequel rejeta ladite réclamation par décision directoriale du 23 septembre 1985.

Mesdames ..., ... et ... firent introduire en date du 20 décembre 1985 un recours contentieux au Comité du Contentieux du Conseil d'Etat, recours qui fit l'objet d'un arrêt du Comité du Contentieux du Conseil d'Etat du 19 décembre 1986, numéro 7721 du rôle, par lequel le Comité du Contentieux réforma la décision directoriale attaquée et annula les bulletins faisant l'objet de la réclamation, au motif que les bulletins en question avaient été notifiés à une prétendue société de fait tout en étant adressés à un seul prétendu associé, alors cependant que le bureau d'imposition était informé de l'indivision qui existait entre les héritiers de..., suivie du partage dressé par acte du 14 juillet 1980.

A la suite de cet arrêt, le bureau d'imposition compétent établit de nouveaux bulletins, notamment d'établissement des revenus d'entreprises collectives, lesquels firent à nouveau l'objet d'une réclamation introduite pour compte de Mesdames ..., ... et ... auprès du directeur de l'administration des Contributions directes en date du 24 avril 1987, opposant notamment les objections de prescription et d'absence de toute exploitation commerciale.

Par décision du 19 mai 2009 le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la réclamation, ladite décision étant libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 27 avril 1987 par Me André Elvinger, au nom des dames ..., veuve ..., ..., épouse ... et ..., épouse ..., pour réclamer contre les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années et 1976, 1977, 1978, 1979 et 1980, ainsi que les bulletins de la valeur unitaire du capital d'exploitation au 1^{er} janvier 1977 et au 1^{er} janvier 1979, tous émis tant à leurs égards qu'à celui des autres héritiers en date du 6 février 1987 au nom de la succession du sieur...;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'aux termes de l'article 97 (2) de la loi du 7 novembre 1996 concernant l'organisation des juridictions de l'ordre administratif, les réclamations pendantes au 31 décembre 1996 relèvent de la compétence du directeur de l'administration des contributions qui ne statue cependant plus avec l'indépendance d'un juge sur la base du droit, mais en tant qu'administrateur;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en

l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en application du paragraphe 5 de la 2e GewStW du 16 novembre 1943 et de la GewStR. 13 (cf. paragraphe 7 GewStG), les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial des années litigieuses se trouvent affectés d'office pour le cas où il résulterait du recours sous analyse une variation du bénéfice d'exploitation soumis à l'impôt commercial communal ;

Considérant que les réclamantes critiquent les bulletins entrepris en ce qu'ils retiennent à leur égard respectivement des bénéfices commerciaux et des valeurs unitaires de capital d'exploitation en connexion avec le commerce immobilier hérité de leur grand-père et beau-père ...; qu'à cet effet elles font valoir que ni elles-mêmes ni le défunt ..., ni les sieurs ... et ... ne se seraient livrés à des transactions commerciales de l'espèce; que si ce partage avait mis plus de cinq ans avant d'aboutir, cette durée aurait résulté à la fois des difficultés dues à l'importance de l'héritage reçu et de l'obstruction faite par les co-héritiers , les sieurs ...et ...les ..., fils du défunt; qu'à cela s'ajouterait qu'elles auraient été dans l'ignorance des affaires relaissées sans se douter que leur défunt grand-père et beau-père était de son vivant considéré par l'administration comme marchand d'immeubles et que sa fortune immobilière, à l'exception de son habitation privée, était englobée dans ledit commerce ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'à la suite du décès du sieur ..., survenu le 18 mai 1975, les réclamantes, ensemble avec les sieurs ... et ... les ..., ont hérité du commerce immobilier que le prénommé avait exploité de son vivant ;

Considérant que ce commerce comprenait, parmi les éléments du capital d'exploitation, des immeubles bâtis, donnés en location en attendant la revente, ainsi que de nombreux lots d'immeubles non bâtis ;

Considérant que les bulletins d'établissement en commun des revenus litigieux font état de bénéfices commerciaux qui se composent, d'une part, des revenus provenant de la location des immeubles bâtis et, d'autre part, des bénéfices réalisés à l'occasion de ventes immobilières, comme il ressort du tableau ci-après :

[...]

Considérant que ces bénéfices ont été répartis entre les héritiers d'après leurs parts respectives dans l'héritage; que ces attributions ne sont par ailleurs pas contestées ;

Considérant que, d'un autre côté, il résulte de l'instruction de l'affaire que les héritiers ont été en indivision avec le sieur... à partir du 16 décembre 1952 et du 15 janvier 1962, dates de décès respectivement de son épouse ...ainsi que de son fils ... ; que par ailleurs dans leur requête du 25 août 1981 les réclamantes reconnaissent que si, depuis le décès de leur grand-père et beau-père, leurs avoirs dans la communauté avaient augmenté, leur situation juridique était restée la même; que l'administration ne les avait pas pour autant considérées comme des coexploitants avant 1975;

Considérant que de son vivant le sieur... avait exploité le commerce immobilier à son nom, qu'il avait pris à son compte toutes les recettes et supporté de même toutes les dépenses et cela depuis de nombreuses années; que dans ces conditions il est de jurisprudence (BFH 1 V, 394/62, arrêt du 30.3.1967) qu'on ne saurait envisager pour le passé un établissement en commun des revenus d'après les dispositions du paragraphe 215 de la loi générale des impôts (AO), même si le sieur... n'a été que l'un des cohéritiers d'une communauté, laquelle en fait détenait la propriété du commerce en cause ;

que s'il est vrai que, durant cette période, tous les héritiers, dont les réclamantes, ont dû signer de concert les différents actes de ventes pour les valider, il n'en est pas moins vrai que leur action s'est bornée à cette intervention ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, contrairement à ce qu'elles prétendent dans leurs requêtes, les réclamantes étaient cependant bien averties des affaires réalisées par respectivement leur grand-père et beau-père;

Qu'enfin en 1968, d'après les éléments de l'instruction, elles se sont opposées à toute vente immobilière future de sorte que depuis, grâce à leur refus, les biens en indivision investis dans le commerce immobilier en cause, y ont été maintenus jusqu'au décès de ... ;

Considérant qu'il importe dès lors de rechercher si les héritiers ont continué le commerce relaissé par le de cujus;

Qu'en effet s'il est vrai que des cohéritiers ne sont pas des coexploitants du seul fait que l'indivision comprend une entreprise commerciale, ni du seul fait qu'ils vendent les terrains indivis pour sortir de l'indivision, il n'en est pas moins vrai que l'entreprise laissée par le de cujus doit être considérée comme étant continuée sous forme d'exploitation collective lorsque pendant la durée de l'indivision l'entreprise commerciale a été exploitée effectivement pour compte de la communauté successorale ainsi qu'à ses risques et périls (CE, arrêt 20.7.1976, No 6409 et arrêt 11.12.1968, No 5930) ;

Considérant qu'il ressort du tableau ci-avant présenté que dans un premier temps, pendant l'année 1975, les héritiers ont continué à gérer leur patrimoine en se bornant à la seule location des immeubles bâtis incorporés dans le susdit commerce ;

Considérant que, pendant les années 1976, 1977, 1978, 1979 et 1980, les héritiers ont procédé à seize ventes immobilières d'un total de 35.223.100 fr., dont les bénéfices se sont ajoutés aux bénéfices courants de location susmentionnés ;

Considérant que tous ces bénéfices font par ailleurs l'objet de déclarations communes au nom des héritiers concernés, signées par eux sinon par leurs représentants et confectionnées par l'expert comptable ...;

Considérant que si les réclamantes relèvent dans leur requête avoir vendu tel ou tel immeuble lorsque l'occasion était propice, il apparaît qu'à travers de l'ensemble de leurs activités, déployées pendant plus de cinq ans dans le cadre du commerce hérité, les héritiers n'ont pas autrement agi que ne l'avait fait leur prédécesseur de son vivant lors de la gestion de son entreprise;

Considérant encore que les réclamantes invoquent que si le partage ne s'est fait que plus de cinq ans après le décès du de cujus, ceci est dû à l'importance de l'héritage et à l'obstruction des cohéritiers ... et ... ;

Considérant qu'il est cependant établi que pour continuer une entreprise de l'espèce il faut l'accord et la collaboration de tous les intéressés; que de plus l'entreprise était rondement menée, les nombreuses ventes sont là pour le démontrer, alors que les deux cohéritiers précités étaient tous les deux agents immobiliers de profession et donc parfaitement introduits sur le marché de l'immobilier; que si en définitive les héritiers ont attendu plus de cinq ans avant de mettre fin à l'indivision, ce délai n'était manifestement pas dû aux seules difficultés du partage ;

Que c'est donc à juste titre que la continuation de l'entreprise du de cujus a été admise dans le chef des héritiers en cause et que ceux-ci ont été qualifiés de coexploitants dans le cadre de leur commerce commun ;

Considérant que les réclamantes s'élèvent encore contre les bulletins d'établissement de la valeur unitaire du capital d'exploitation au 1^{er} janvier 1977 et au 1^{er} janvier 1979 sans préciser autrement leurs griefs ;

Considérant que les bulletins d'établissement visés comprennent, comme seuls éléments à l'actif, les immeubles qui font l'objet du commerce en cause et, au passif, la dette de l'impôt commercial communal due aux différentes dates-clés; que dans ces conditions, le capital d'exploitation répond aux exigences de la loi et est conforme à la jurisprudence (C.E., arrêt 20.7.1976, No 6437) ;

Considérant que pour le surplus les bulletins entrepris sont conformes à la loi et aux faits de la cause et par ailleurs non contestés ; (...) »

Par requête déposée le 21 août 2009, Madame ... et Madame ... - Madame ... étant décédée en date du 9 février 1992 - ont fait introduire un recours tendant à l'annulation et sinon à la réformation de cette décision directoriale rejetant leur réclamation datée du 19 mai 2009 ainsi que des bulletins d'impôt dont réclamation.

Il convient de souligner que le paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », appliqué avec l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvre seulement un recours au fond contre la décision directoriale litigieuse, de sorte que le

recours tendant principalement à l'annulation de la décision directoriale devrait *a priori* être rejeté au profit du recours subsidiaire en réformation, dans le cadre duquel les demanderesses devraient toutefois être admises à limiter ledit recours en réformation à des questions de légalité tendant à voir annuler la décision déférée.

Lors de l'audience publique du 19 avril 2010, le litismandataire des demanderesses a cependant déclaré renoncer formellement aux moyens relatifs à la légalité de la décision directoriale déférée, à savoir la question de la légalité de la décision directoriale au regard du délai de quelques 22 années pris par le directeur de l'administration des Contributions directes pour répondre à la réclamation lui adressée le 24 avril 1987 et du fait que l'une des demanderesses ait dû, compte tenu du caractère non suspensif des réclamations, payer l'ensemble des sommes réclamées par les bulletin, ainsi que la question de la légalité de la décision au vu du fait qu'il n'y aurait plus eu depuis 1962, sinon depuis 1968, et en toute hypothèse pendant les années 1975 et suivantes visées par les bulletins litigieux, d'entreprise collective, de firme, ni de société de fait, dont les demanderesses auraient fait partie, de sorte à conclure à l'annulation des bulletins pour défaut d'existence des entités y visées, ces deux moyens, formulés respectivement en ordre principal et en ordre subsidiaire, ayant tendu à obtenir l'annulation pure et simple de la décision déférée.

Il s'ensuit que les demanderesses ayant renoncé aux moyens et conclusions tendant à titre principal à l'annulation de la décision déférée, la question de la recevabilité du recours dans cette mesure ne se pose plus, de sorte que le tribunal, compte tenu des moyens maintenus par les demanderesses, n'est plus que saisi de moyens et de conclusions - initialement formulés en ordre de subsidiarité par rapport aux moyens d'annulation - tendant à la réformation de la décision déférée, à savoir la décision directoriale du 19 mai 2009 intervenue sur réclamation.

Dans cette mesure, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par les demanderesses.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, abstraction faite des moyens auxquels les demanderesses ont renoncé, elles font en substance plaider qu'il n'y aurait, dans leur chef, pas eu d'achats en vue d'une quelconque revente ou encore d'opérations immobilières depuis leur accession par succession au patrimoine immobilier laissé par ... en 1962, date du décès de leur père, mais qu'elles auraient uniquement agi en leur qualité de propriétaires par voie de succession d'une part indivise du patrimoine immobilier. A ce titre, elles n'auraient touché entre 1975 et 1980, en préparation au partage, que des revenus de locations et se seraient limitées à vendre certains immeubles tenus en indivision, celle-ci n'ayant pu être liquidée que lentement du fait des difficultés rencontrées dans le déroulement du partage avec les indivisaires.

Elles en concluent qu'il n'y aurait dès lors jamais eu d'exploitation effective du patrimoine immobilier, ni, par les quelques opérations réalisées, d'activité indépendante exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, de sorte que les revenus générés ne sauraient être considérés comme constituant un bénéfice commercial.

Il y a lieu de souligner que la partie étatique se rallie à cette conclusion et considère que comme l'activité des demanderesses ne serait pas constitutive d'une quelconque activité commerciale, la décision directoriale devrait encourir la réformation en ce sens qu'il conviendrait de retenir que les demanderesses n'auraient pas continué l'exploitation commerciale du *de cujus* et n'auraient pas la qualité de commerçante, de sorte que les revenus encaissés devraient être considérés tantôt comme revenus provenant de la location de biens, tantôt, en ce qui concerne les plus-values, comme revenus relevant de la catégorie des revenus divers.

En ordre plus subsidiaire, à admettre, quod non, qu'il y aurait bénéfice commercial, les demanderesses concluent encore, en substance, à l'évaluation des biens conformément à l'article 43 LIR et ce à la valeur d'exploitation conformément à l'article 27, alinéa 1^{er} LIR, de sorte qu'il conviendrait le cas échéant de procéder à une réévaluation desdits biens par expertise pour déterminer la valeur d'exploitation en 1962, subsidiairement en 1968, et d'imposer au titre, non de bénéfice commercial, mais de revenus extraordinaires au sens de l'article 132 LIR.

En ordre encore plus subsidiaire, les demanderesses concluent à la prescription de l'imposition en vertu de l'article 10 de la loi du 27 novembre 1933 par l'expiration de la période de cinq ans, conclusion également partagée par le délégué du gouvernement qui estime que la créance du Trésor relative aux années 1975 à 1980 se trouverait prescrite au 31 décembre des années 1980, 1981, 1982, 1983, 1984 et 1985, de sorte que les bulletins afférents seraient dépourvus de base légale.

Si en présence de plusieurs moyens invoqués, le tribunal n'est pas lié par l'ordre dans lequel ils lui ont été soumis et détient la faculté de les toiser suivant une bonne administration de la justice et l'effet utile s'en dégageant, tel n'est pas le cas lorsque la partie concluante a formellement imprimé un ordre de subsidiarité à ses moyens, imposant en principe au tribunal de suivre l'ordre retenu par la partie concluante et d'évacuer les divers moyens en fonction de l'ordre de subsidiarité dans lequel ils lui ont été soumis, à moins que la logique juridique n'impose que certaines questions soient traitées avant d'autres.

Or, en l'espèce, si les parties demanderesses contestent au terme du dispositif de leur requête introductive d'instance certes en ordre principal la qualification des revenus imposables et leur traitement fiscal, pour ensuite seulement en ordre de subsidiarité contester, au vu de la prescription extinctive invoquée, l'existence même de l'intégralité de la dette fiscale, la logique juridique impose cependant d'abord l'analyse du moyen de la prescription, l'extinction éventuelle de l'intégralité de la dette fiscale rendant superflue la discussion quant à sa justification et son montant.

Il convient en premier lieu de relever qu'en matière d'impôt sur le revenu, le régime de la prescription est régi, non pas par les dispositions de l'AO, mais par celles de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau de vie et des cotisations d'assurance sociale, telle que remise en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 29 octobre 1946 qui, compte tenu de son libellé amendé, étendu et modifié, est à considérer dans son ensemble comme postérieure en date à la loi générale des impôts, même analysée sous le couvert de sa loi confirmative du 27 février 1946 concernant

l'abrogation des lois de compétence de 1938 et 1939 et l'octroi de nouveaux pouvoirs spéciaux¹.

L'article 10 de ladite loi du 27 novembre 1933, dans sa teneur initiale, dispose que « *la créance du Trésor se prescrit par 5 ans, toutefois, en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de dix ans.*

Ces prescriptions s'appliquent à tous impôts, taxes, cotisations, droits d'accise, amendes, frais et autres perceptions généralement quelconques dont est chargée l'administration des contributions, sauf la prolongation conventionnelle des droits du Trésor.

La prescription prend cours à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née ».

Il se dégage des termes de l'article 10 alinéa 1^{er} initial que pour les prescriptions extinctives visées, la prescription quinquennale constitue la règle, tandis que la prescription décennale, conditionnée par une imposition supplémentaire du chef de déclarations incomplètes ou inexactes, avec ou sans intention frauduleuse, représentait l'exception.

L'alinéa 1^{er} de cet article a fait l'objet en 1999² d'une modification libellée comme suit : « *La créance du Trésor se prescrit par cinq ans. Toutefois, en cas de non-déclaration ou en cas d'imposition supplémentaire pour déclaration incomplète ou inexacte, avec ou sans intention frauduleuse, la prescription est de 10 ans* ».

Les créances du Trésor constituent pour le contribuable des dettes d'impôt, lesquelles sont régies par les dispositions générales des paragraphes 3 et suivants de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 appelée « *Steuer-Anpassungsgesetz* », désignée ci-après par « *StAnpG* ».

Le paragraphe 3 StAnpG dispose en ses alinéas 1^{er} et 2 que « *(1) die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. (2) Auf die Entstehung der Steuerschuld ist es ohne Einfluß, ob und wann die Steuer festgesetzt wird und wann die Steuer zu entrichten (wann sie fällig) ist* ».

Il découle de la combinaison des alinéas premier et second du paragraphe 3 StAnpG que c'est le fait générateur (*Tatbestand*) découlant de la loi qui se trouve à l'origine de la dette fiscale, en déclenchant ainsi l'application à un contribuable des dispositions de la loi d'impôt, entraînant que ni la déclaration d'impôt, ni les bulletins d'imposition ne donnent naissance par eux-mêmes à la dette d'impôt.

Dans la mesure où le bulletin d'impôt ne crée pas la dette d'impôt, mais ne fait que la fixer à travers la cote d'impôt par lui dégagée, il n'a par voie de conséquence qu'une valeur déclarative et non constitutive de la dette fiscale³.

¹ Voir Trib. adm. 27 mai 1998, n° 10208 du rôle, cité sous Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 347, et autres références y citées.

² Art.3, loi du 24 décembre 1999 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2000, Mém. A, n° 148, p.2675.

³ Jean Olinger, Le droit fiscal, Etudes fiscales, 93 à 95, n° 107, p. 90.

Il convient par ailleurs de retenir que contrairement au droit fiscal allemand, la législation luxembourgeoise ne distingue pas entre la prescription de l'établissement de l'impôt et la prescription du paiement de l'impôt, la liquidation et le recouvrement de l'impôt étant soumis en matière d'impôts directs à un seul et même délai : aussi, si la question de la prescription peut être soulevée à l'occasion du recouvrement de l'impôt, et relever dès lors de la compétence des juridictions ordinaires, elle peut également, comme en l'espèce, se poser à l'occasion de l'établissement de l'impôt par voie de bulletin : dans cette hypothèse, il s'agit d'une question relevant de la compétence des juridictions administratives.

D'après l'alinéa 5 du paragraphe 3 StAnpG, « *Die Steuerschuld entsteht: 1. bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer: c) für die veranlagte Steuer: mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht die Steuerschuld nach Buchstabe a) oder b) schon früher entstanden ist* ».

C'est ainsi à partir de la naissance du fait générateur que le délai de prescription court en matière d'impôts directs, y compris pour les impôts visés par les bulletins litigieux, pour leur établissement et leur recouvrement⁴.

D'après les articles 1^{er} et 10 alinéa 3 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 précitée, notamment pour l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal, le délai de prescription court à partir du 1^{er} janvier qui suit l'année pendant laquelle la somme à percevoir est due.

Il suit des considérations qui précèdent que pour les années d'imposition litigieuses 1975 à 1980, le délai de prescription afférent, étant de cinq ans, a commencé à courir pour les impôts en question chaque fois à partir du 1^{er} janvier suivant l'année pendant laquelle la somme à percevoir est due, pour expirer, en principe, le 31 décembre des années 1980, 1981, 1982, 1983, 1984 et 1985.

Concernant une éventuelle interruption du délai de prescription, il convient de relever que l'article 3 de la loi du 22 décembre 1951 portant prorogation du délai de prescription de certains impôts directs et précision des conditions dans lesquelles les prescriptions fiscales peuvent être interrompues dispose dans son alinéa (1) que « *les délais de prescription pour l'établissement et le recouvrement des sommes, en principal, intérêts et amendes fiscales, dues au titre des impôts visés à l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la présente loi [il s'agit notamment de l'impôt sur le revenu et de l'impôt commercial communal] sont interrompus, soit de la manière et dans les conditions prévues par les articles 2244 et suivants du code civil, soit par une renonciation du contribuable au temps déjà couru de la prescription (...)* ».

Or, force est de constater qu'en l'espèce, aucun des actes juridiques entraînant l'interruption civile, énumérés à l'article 2244 du code civil, à savoir une citation en justice, un commandement ou une saisie, « *signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire* » ne trouve son existence établie, voire alléguée.

En revanche, concernant les cas d'interruption procédant d'un acte émanant du débiteur, à savoir la reconnaissance des droits du créancier (article 2248 du code civil) et l'hypothèse spécifique prévue par l'article 3 de la loi précitée de 1951, à savoir la renonciation

⁴ Ibidem, n° 87, p. 77.

au temps déjà couru de la prescription, il convient de constater que Madame ... a, suite au refus de sa demande de sursis, réglé les montants résultant des impositions litigieuses, paiement qui *a priori* peut être considéré comme reconnaissance du droit⁵.

Néanmoins, la reconnaissance obéissant aux règles de l'aveu⁶, elle doit, à l'instar de l'aveu, résulter d'une manifestation non équivoque de la part du débiteur de sa volonté de reconnaître la créance lui opposée, manifestation dont l'appréciation est abandonnée à l'appréciation du juge du fond qui, à ces fins, doit examiner les circonstances de la cause.

Or en l'espèce, il résulte des antécédents du présent litige que les parties demanderesses ont fait introduire en 1981 des réclamations auprès du directeur à l'encontre notamment des bulletins initiaux ayant pour objet d'obtenir la révision de l'imposition leur opposée, cette démarche ayant finalement abouti au dépôt le 20 décembre 1985 d'un recours contentieux au Comité du Contentieux à l'encontre des impôts critiqués. Suite à l'arrêt du Comité du Contentieux et à l'émission de nouveaux bulletins, les demanderesses ont à nouveau déposé une réclamation à leur encontre en 1987, réclamation dont la réponse y apportée par le directeur en 2009 fait actuellement l'objet du présent litige.

Aussi, encore que Madame ... ait procédé au paiement de l'impôt auquel elle oppose actuellement la prescription, les circonstances de l'espèce, caractérisées par des démarches contentieuses en amont et en aval dudit paiement, ne permettent pas de qualifier ledit paiement comme reconnaissance non équivoque de la dette d'impôt.

Il s'ensuit qu'aucune cause d'interruption du délai de prescription ne se trouve vérifiée en l'espèce.

Par conséquent, à la date d'émission des bulletins actuellement entrepris, soit en date des 29 janvier 1987 et 6 février 1987, la prescription extinctive de cinq ans était acquise, et ce, en ce qui concerne la dernière année d'imposition litigieuse, depuis le 31 décembre 1985, et la décision directoriale déférée encourt la réformation dans la mesure où elle a déclaré la réclamation dirigée contre lesdits bulletins non fondée.

Au vu de cette conclusion, pressentie par les demanderesses et partagée par la partie publique, les demanderesses ont formulé dans le cadre de leur mémoire en réplique une demande tendant à obtenir la restitution des impôts prescrits et indûment payés.

Abstraction faite qu'une telle demande en restitution, formulée pour la première fois dans le mémoire en réplique et après l'expiration du délai de recours, doit être considérée comme demande nouvelle non recevable, il y a lieu de retenir que le tribunal, saisi d'un recours contre une décision de l'administration des Contributions directes ne comportant aucun élément décisionnel quant à une restitution d'impôt, doit déclarer pareil recours irrecevable en l'absence d'une décision de l'autorité compétente, préalablement contestée devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un

⁵ Voir notamment Jacques Flour, Jean-Luc Aubert, Yvonne Flour et Eric Savaux, Les obligations – Le rapport d'obligation, Dalloz, 1999, n° 493, p.306.

⁶ Voir Martine Regout-Masson, « La prescription en droit civil », In Formation Permanente CUP, Ulg, Volume XXIII, avril 1998, p.58

trop-perçu d'impôt sur le revenu au bénéfice des demandeurs, et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts⁷.

En effet, la question relative au droit du contribuable de se voir restituer un impôt déjà payé relève de la phase de recouvrement de l'impôt⁸ ; le paragraphe 150 AO soumet à cet égard dans son alinéa (1) l'existence d'un droit à restitution d'impôts indûment prélevés - droit tiré à la fois de l'article 154 LIR et du paragraphe 151 A.O - à la condition formelle préalable d'une demande de remboursement et impose dans son alinéa (2) au bureau d'imposition compétent l'obligation de conférer la forme d'un bulletin à son refus de reconnaître l'existence du droit à la restitution sollicitée⁹, qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235 (5) AO.

Il s'ensuit que le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en restitution d'impôt en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

donne acte aux demanderesses de leur renonciation aux moyens de légalité tendant à l'annulation de la décision déférée,

pour le surplus, reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié,

partant réforme la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 mai 2009 portant le numéro C 7156 du rôle pour avoir retenu que les bulletins entrepris seraient conformes à la loi et aux faits de la cause et par ailleurs non contestés, mais déclare au contraire les impôts litigieux prescrits et annule en conséquence les bulletins afférents ;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

déclare la demande en restitution telle que formulée par les demanderesses irrecevable ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 28 avril 2010 par :

⁷ Trib. adm. 11 février 2004, n° 16697, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 283.

⁸ Trib. adm. 29 juillet 1998, n° 10166, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 275.

⁹ Trib. adm. 23 juillet 2003, n° 15907, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 280.

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier assumé Michèle Feit.

s. Michèle Feit

s. Marc Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 29 avril 2010
Le Greffier assumé du Tribunal administratif